Die
Rückwirkung von Steuergesetzen

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der

Würde eines Doktors der Rechte

der

Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der

Vereinigten Friedrichs-Universität Halle-Wittenberg

vorgelegt von

Friedrich von Werner

Rechtsanwalt

Halle a. S., 1925

Druck von Emil Ebering, Berlin NW. 7, Mittelstraße 29

Gedruckt mit Genehmigung
der
Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der
Universität Halle-Wittenberg

Referent: Prof. Dr. Bilfinger

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Inhalt.

		Seite
§ 1.	Wesen und Arten der Rückwirkung	5—9
§ 2.	Der Grundsatz der Nichtrückwirkung	9—13
§ 3.	Gründe des Gesetzgebers für rückwirkende Anordnungen	13—18
§ 4.	Die Zulässigkeit rückwirkender Anordnungen	18—22
§ 5.	Die Rückwirkung kraft ausdrücklicher Anordnung	22—23
§ 6.	Die Rückwirkung als Frage der Auslegung	23—30
§ 7.	Umfang der Rückwirkung	30—31
§ 8.	Die Rückwirkung der Verfahrensvorschriften	31—33
§ 9.	Berücksichtigung der Rückwirkung im Rechtsmittelverfahren	33—36
§ 10.	Folgen der Rückwirkung	36—39
Abkürzungen und Literatur		39—40

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41534918_0386

§ 1. *Wesen und Arten der Rückwirkung.*

I. Der Krieg und die nach dem Kriege eingetretene Umwälzung aller politischen und wirtschaftlichen Verhältnisse haben in Deutschland eine Hochflut von Gesetzen und Verordnungen erzeugt. Ihre oft in das Rechts- und Wirtschaftsleben tief einschneidende Wirkung ist bisweilen dadurch verstärkt worden, daß der Gesetzgeber sich zur Erreichung der von ihm verfolgten Zwecke veranlaßt gesehen hat, seinen Vorschriften sogenannte rückwirkende Kraft zu verleihen.

Bekanntlich stellt sich jede staatlich gesetzte Rechtsbildung als ein zeitliches Geschehen dar. Ein Rechtssatz entsteht in einem gewissen Zeitpunkte und nach längerer oder kürzerer Zeit verschwindet er wieder. Während dieses Zeitraumes und zwar, sofern nicht abweichende Bestimmungen bestehen, vom Augenblick der Entstehung bis zum Augenblick des Untergangs hat der Rechtssatz bestimmte rechtliche Wirkungen, d. h. bei Vollendung eines bestimmten Tatbestandes ergeben sich die in dem Rechtssatz angeordneten Folgen; außerhalb dieses Zeitraumes vermag der Rechtssatz keinerlei Wirkungen hervorzurufen.[1]

Dieser sogenannte Geltungsbereich der Rechtssätze kann nun durch Anordnungen des Gesetzgebers verändert werden. Hierbei sind begrifflich folgende Aenderungen denkbar:

Es kann der Geltungsbeginn des Rechtssatzes hinausgeschoben werden. Es geschieht dies z. B. dadurch, daß im Gesetz ein in der Zukunft liegender Tag als Zeitpunkt des Inkrafttretens genannt wird; oder in der Landesverfassung (z. B. Art. 71 der Deutschen Reichsverfassung) befinden sich allgemeine Bestimmungen, die das Inkrafttreten von Gesetzen regeln.

---

1. vergl. insbesondere Zitelmann, Geltungsbereich und Anwendungsbereich der Gesetze in der Festgabe der Bonner Juristischen Fakultät für Karl Bergbohm S. 219 ff.

Eine Abkürzung oder Verlängerung des Geltungsbereichs derart, daß ein Rechtssatz vor seinem bestimmungsmäßigen Untergange keine Wirkung, beziehungsweise nach seinem bestimmungsmäßigen Untergang noch Wirkungen hervorruft, ist denkbar; der Sache nach hat dies jedoch die Bedeutung, daß der Zeitpunkt des Unterganges entsprechend verschoben wird.

Schließlich kommt noch die Verlegung des Geltungsbeginns eines Rechtssatzes auf einen Zeitpunkt vor seiner Entstehung in Frage. Dies ist aber begrifflich ausgeschlossen. Der Gesetzgeber glaubt zwar vielleicht etwas derartiges anordnen zu können, wenn er bestimmt, daß ein Gesetz zu einem vor seinem Entstehen liegenden Zeitpunkt in Kraft treten soll. Jedoch die Tatsache, daß der neue Rechtssatz nicht gegolten hat, läßt sich nachträglich nicht aus der Welt schaffen, und ein Rechtssatz kann begrifflich Wirkungen erst äußern in dem Augenblick, in dem er zur Entstehung gelangt ist. Eine derartige Anordnung muß also etwas anderes bedeuten.

II. Mit der Frage der Geltung eines Gesetzes ist die seiner Anwendbarkeit eng verbunden. Hierbei bedeutet Anwenden, durch Benutzung des Gesetzes diejenigen rechtlichen Wirkungen bestimmen, die ein Tatbestand hat. Daß Voraussetzung für die Anwendbarkeit eines Gesetzes seine Geltung ist, versteht sich von selbst, ebenso wie die Geltung eines Gesetzes seine Anwendbarkeit zur Folge hat. Infolgedessen wird in der Regel Geltungs- und Anwendungsbereich eines Rechtssatzes übereinstimmen müssen, und es wird ein Gesetz auf einen Tatbestand nur zur Anwendung kommen, wenn dieser sich während der Geltung des betreffenden Gesetzes ereignet hat.[2]

In diese Regel greift nun der Gesetzgeber ein, wenn er rückwirkende Anordnungen erläßt. Mit ihnen bestimmt er nämlich, daß ein Rechtssatz auf einen Tatbestand zur Anwendung kommen soll, obwohl dieser sich ereignet hat, bevor der betreffende Rechtssatz in Geltung war. Hierin ist bereits das Wesen der Rückwirkung gekennzeichnet, und auf das Gebiet des Steuerrechts beschränkt ergibt sich somit

eine Rückwirkung von Steuergesetzen liegt vor, wenn die Vorschriften eines Steuergesetzes auf einen vor seiner Entstehung vollendeten Tatbestand anzuwenden sind.

---

2. so Zitelmann a. a. O. S. 230 ff.

Hierbei ist mit Absicht der Ausdruck „vollendet" gebraucht; denn es ist für die Wirkung eines Gesetzes unerheblich, wann einzelne Bestandteile des Gesamttatbestandes sich verwirklicht haben; dieses kommt vielmehr erst dann zur Anwendung, sobald sich der letzte Bestandteil verwirklicht hat.[3]

Ein interessantes Beispiel hierfür bildet die Entscheidung des Reichsfinanzhofs Bd. 15 S. 307 ff. Es handelte sich hierbei um die Frage, ob Bezugsrechte der Gründer, die auf einer Satzung aus dem Jahre 1872 beruhten, der Bezugsrechtsteuer unterliegen, wenn die Kapitalerhöhung erst unter der Herrschaft des Kapitalverkehrsteuergesetzes beschlossen ist. Der Reichsfinanzhof bejaht die Steuerpflicht, da die Einräumung des Bezugsrechts im Sinne des § 61 Kapitalverkehrsteuergesetzes sich außer aus der betreffenden Bestimmung des Gesellschaftsvertrages aus dem Kapitalerhöhungsbeschlusse der Generalversammlung und der Festsetzung des Uebernahmepreises zusammensetzt und diese beiden letztgenannten Rechtsakte erst nach dem 1. Januar 1923, dem Tage des Inkrafttretens des § 61 Kapitalverkehrsteuergesetzes vorgenommen sind.

Von einer Rückwirkung kann daher keine Rede mehr sein, sobald der letzte Bestandteil des Tatbestandes in die Zeit nach der Entstehung des Gesetzes fällt. Unter Entstehung des Gesetzes ist hierbei der Augenblick zu verstehen, in dem das Gesetz seine rechtliche Existenz erhält, in der Regel also der Zeitpunkt seiner verfassungsmäßigen Verkündung.[4]

Was bedeutet nun diese Anwendungsvorschrift des Gesetzgebers? Als der Steuerrechts-Tatbestand sich vollendete, galten andere Gesetze, die bei seiner Vollendung bestimmte rechtliche Wirkungen hatten, die z. B. Steuerfreiheit oder eine geringere Steuerbelastung anordneten. Daß solche rechtliche Wirkungen bestanden, ist, wie bereits ausgeführt, eine Tatsache, die sich nicht aus der Welt schaffen läßt. Was sich aber beseitigen läßt, ist die Fortdauer dieser rechtlichen Wirkungen, und dies geschieht durch die Anordnung der Rückwirkung. Mit

---

3. so auch Zitelmann a. a. O. S. 223, Motive zum Entwurf eines Bürgerlichen Gesetzbuchs für das Deutsche Reich Bd. I, S. 21 und Kuhlenbeck im Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch und dem Einführungsgesetze, 7./8. Auflage, Band VI, Vorbem. zum 4. Abschnitt II, 3 S. 430.

4. vgl. hierzu Vervier: Der Rechtswechsel im öffentlichen Recht und seine Einwirkung auf gleichwertige öffentlich-rechtliche Normen S. 31.

ihr wird die Bestimmung getroffen, daß frühere Steuerrechts-Tatbestände mit dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes, das, wie oben dargelegt, ja niemals vor seiner Entstehung liegen kann, anderartige Rechtswirkungen als bisher haben sollen.[5]

Hierbei kann der Gesetzgeber die früheren Rechtswirkungen in verschiedenem Umfange beseitigen.

Er kann einmal anordnen, daß ein früherer Steuerrechts-Tatbestand nur die Wirkungen haben soll, die ihm das neue Gesetz beilegt, und daß seine früheren andersartigen Wirkungen beseitigt sein sollen, daß also alle Verhältnisse so zu beurteilen sind, als ob das neue Gesetz bereits zu der Zeit gegolten habe, in der sich dieser Steuerrechts-Tatbestand vollendete. Es ist dies die einschneidendste und weitgehendste Art von Rückwirkung, die als Rückwirkung im eigentlichen oder natürlichen Sinne,[6] oder als Rückwirkung höheren Grades[7] bezeichnet wird. Sie führt ein Ergebnis herbei, das bestehen würde, wenn tatsächlich das neue Gesetz bereits bei Vollendung des früheren Steuerrechts-Tatbestandes gegolten hätte.

Demgegenüber steht eine Rückwirkung, die nicht die in der Vergangenheit liegenden Wirkungen beseitigen will, sondern diese unberührt läßt und nur für die Zukunft, — d. h. von der Entstehung des neuen Gesetzes oder von einem nach seiner Entstehung liegenden Zeitpunkt an — anordnet, daß nunmehr neue Wirkungen eintreten sollen. Man spricht hier von Rückwirkung im uneigentlichen oder übertragenen Sinne[6] oder von Rückwirkung niederen Grades.[7]

Diese Scheidung in zwei Arten von Rückwirkung wird sich nicht immer scharf durchführen lassen. Denkbar sind auch Fälle, in denen eine rückwirkende Anordnung nur in einzelnen Beziehungen z. B. für das Anwendungsgebiet eines bestimmten Gesetzes die weitgehenden, im übrigen aber die beschränkteren Wirkungen hat.[8]

Die Scheidung zwischen Rückwirkung höheren und niederen Grades ist keine rein theoretische; ihr kommt auch praktische

---

5. so auch Zitelmann a. a. O. S. 234 f.

6. so z. B. Motive Bd. I, S. 20.

7. so z. B. Hatschek, Lehrbuch des deutschen und preußischen Verwaltungsrechts 3. Aufl. S. 59, Jebens, Verwaltungsrechtliche Aufsätze S. 265 ff.

8. vergl. RFH. Bd. 9, S. 163.

Bedeutung zu. Ordnet z. B. ein Gesetz an, daß ein in der Vergangenheit liegender Steuerrechtstatbestand eine Steuerpflicht erzeugen soll, so kann dies lediglich bedeuten: Mit dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes entsteht eine neue Steuerschuld. Es kann dies aber auch weiter bedeuten, diese Steuerschuld soll so behandelt werden, als ob sie bereits in dem Augenblick, da sich der ihr zugrunde liegende Tatbestand verwirklichte, zur Entstehung gelangt sei. In diesem Falle würde sie z. B. bei der Veranlagung anderer Steuern, für die das Bestehen einer Steuerschuld in jenem der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt von Bedeutung wäre, Berücksichtigung finden müssen. In seiner Entscheidung RFH. Bd. 9 S. 160 ff. hat der Reichsfinanzhof diese Frage bezüglich des Körperschaftsteuergesetzes vom 20. März 1920 einer Prüfung unterzogen. Es stand dort zur Entscheidung, ob bei der Veranlagung zum Reichsnotopfer die Körperschaftsteuer für das erste der Körperschaftsteuer unterliegende, am 31. Dezember 1919 beendete Geschäftsjahr abzugsfähig sei. In Frage kam hierfür die Bestimmung des § 34 des Körperschaftsteuergesetzes vom 30. März 1920, wonach der Körperschaftsteuer erstmalig das Einkommen des nach dem 31. März 1919 abgelaufenen Geschäftsjahrs, in Ermangelung eines besonderen Geschäftsjahrs das Einkommen des Kalenderjahrs 1919 unterliegen sollte. Der Reichsfinanzhof hat nach eingehender Prüfung, bei der er besonders den Rechtszustand zur Zeit der Verabschiedung des Reichsnotopfergesetzes berücksichtigt hat, sich für eine Abzugsfähigkeit der Körperschaftsteuer und somit für eine Rückwirkung stärkeren Grades entschieden.

§ 2. *Der Grundsatz der Nichtrückwirkung.*

Wie in § 1 dargelegt, kommt in der Regel ein Gesetz nur auf solche Tatbestände zur Anwendung, die sich während der Zeit seiner Geltung vollenden. Rückwirkende Anordnungen, kraft deren ein Rechtssatz auf einen vor den Beginn seiner Geltung liegenden Tatbestand anzuwenden ist, sind also Ausnahmefälle. Sie sollen auch nach Möglichkeit Ausnahmefälle sein; denn oberstes Gebot für den Gesetzgeber ist es, Rechtssicherheit zu schaffen. Mit rückwirkenden Anordnungen wird aber in die Rechtssicherheit eingegriffen. Die Wirkung eines

Gesetzes besteht nämlich nicht allein in seiner Anwendung auf einen bestimmten Tatbestand, sondern sie tritt vor allem auch in Erscheinung durch eine psychische Beeinflussung des Verhaltens des Untertans im Sinne einer Einstellung auf das Gesetz.[9] Bei einer Rückwirkung ist aber eine Einstellung auf das Gesetz nicht möglich. Im Gegenteil, unter dem Schutz geltender Gesetze und im Vertrauen auf sie hat der einzelne Bürger Handlungen vorgenommen, von denen ihm bekannt war, welche Rechtswirkungen sie hatten. Er wußte z. B., daß sein Einkommen, sein Umsatz, die Gründung einer Gesellschaft in einer bestimmten Höhe besteuert würde, daß sein Verbrauch, eine von ihm gemachte Schenkung steuerfrei wäre; er hat dementsprechend die Art seiner Lebens- und Geschäftsführung eingerichtet. Wenn nun der Gesetzgeber, ohne daß der Steuerpflichtige sein Verhalten danach einrichten konnte, rückwirkende Anordnungen erläßt, durch die alle diese der Vergangenheit angehörenden Vorgänge nachträglich einer Steuer unterworfen oder mit höheren Sätzen besteuert werden, so kann das nicht nur eine erhebliche Störung für den Einzelnen, wenn nicht für das gesamte Wirtschaftsleben des Staates bedeuten, sondern hierdurch wird vor allem die Rechtssicherheit gefährdet und das Rechtsbewußtsein erschüttert; das Vertrauen zum Gesetzgeber geht verloren und schließlich wird die Staatsautorität völlig untergraben, Gefahren, vor denen nicht eindringlich genug gewarnt werden kann.[10]

Mit der Charakterisierung der Rückwirkung als oft folgenschweren Ausnahmevorschrift sind bereits die Richtlinien für ihren Eintritt und Umfang gegeben. Auszugehen ist kurz gesagt von dem Grundsatz der Nichtrückwirkung. D. h.: Ist es zweifelhaft, ob ein Rechtssatz rückwirkende Kraft hat, so ist er nur auf die Steuerrechts-Tatbestände anzuwenden, die sich erst vor dem Zeitpunkt seiner Geltung an vollenden, oder anders ausgedrückt: Ein Eingriff in die abgeschlossenen Verhältnisse ist nach Möglichkeit zu vermeiden.

---

9. von Vervier a. a. O. S. 31 als Anwendungs- und Beachtungsrecht bezeichnet, vergl. auch Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, 3, Aufl., Bd. I, S. 258 und 260.

10. ähnlich Motive zum BGB. Bd. I, S. 21; vergl. auch die Verhandlungen des 5. außerordentlichen Anwaltstages und Hensel in Archiv des öffentlichen Rechts, neue Folge, Bd. 6, S. 322.

Hierbei kann es in einzelnen Fällen zweifelhaft sein, ob sich ein Steuerrechts-Tatbestand schon vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes bereits vollendet hat, so z. B. ob nach Inkrafttreten der Abgabenordnung die im § 104 AO. vorgesehenen Zinsen für nicht rechtzeitige Zahlung auch bei bereits bestehenden Steuerschulden, die bisher zinsfrei waren, zu entrichten sind.[11]

Daß grundsätzlich eine Nicht-Rückwirkung von Rechtssätzen stattzufinden hat, ist in Wissenschaft wie Rechtsprechung nahezu allgemein anerkannt.[12] Auch auf dem Gebiete des Verwaltungs- und Steuerrechts ist dies wiederholt geschehen. So tut dies insbesondere Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, 6. u. 7. Aufl., S. 88, der seine Abhandlung über Rückwirkung mit dem Ausspruch beginnt, daß die Regel von der Nichtrückwirkung grundsätzlich auch im Verwaltungsrecht zu gelten habe. Auch Stier-Somlo: Die Einwirkung des bürgerlichen Rechts auf das preußisch-deutsche Verwaltungsrecht S. 108 ff. und Jebens: Verwaltungsrechtliche Aufsätze S. 282 ff. erkennen die grundsätzliche Nichtrückwirkung der Gesetze an. Dagegen will Vervier: Der Rechtswechsel im öffentlichen Recht und seine Einwirkung auf gleichwertige öffentlich-rechtliche Normen für das öffentliche Recht den umgekehrten Grundsatz der „regelmäßigen Rückwirkung" maßgebend sein lassen. Er begründet dies damit, daß die Verwirklichung öffentlich-rechtlicher Belange, namentlich auch von Gemeinpflichten und Standespflichten der Untertanen gebieterisch die tunlichst sofortige und allumfassende, vielfach nur durch Anordnung rückwirkender Normenkraft zu verwirklichende Umwälzung des Staats- und Rechtslebens erheischen, wenn nicht der Bestand des Staates aufs Spiel gesetzt werden soll. Als Beispiel hierfür weist er auf die neuzeitlichen Steuerpflichten. Die von Vervier angeführten Gründe können, wie noch weiter unten dargelegt werden wird, in einzelnen Fällen bei der Prüfung der Frage, ob ein Rechtssatz rückwirkende

11. Diese Frage wird man übrigens wohl zugunsten der Verzinsungspflicht bejahen müssen; denn der Tatbestand, der eine Zinspflicht erzeugt, vollendet sich erneut durch die nach Inkrafttreten der Abgabenordnung sich wiederholende Säumnis des Steuerschuldners (A. A. RFH. Bd. 7, S. 230).

12. vergl. insbesondere Motive z. BGB. Bd. I, S. 21, RGZ. Bd. 93, S. 320; 54 S. 154 und 43 S. 25.

Kraft hat, von Wichtigkeit sein; es dürfte aber zu weit gehen, ihnen eine derartig umfassende Bedeutung beizulegen. Abgesehen davon, daß, wie oben dargelegt, ein Eingriff in abgeschlossene, vor der Geltung des neuen Rechtssatzes liegende Verhältnisse sich stets als ein Ausnahmefall darstellen wird, widerspricht dies der Entwicklung, die das Verwaltungsrecht im Lauf der Zeiten genommen hat. Ueber den Polizeistaat, der für die Ausübung der öffentlichen Gewalt keinerlei rechtliche Schranken kennt, sind wir zum Rechtsstaat gekommen, der durch die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung gekennzeichnet ist, d. h. durch eine Verwaltung, die sich innerhalb der Schranken des Gesetzes hält. Wenn nun auch durch die rückwirkende Kraft einer öffentlich-rechtlichen Norm die gesetzliche Grundlage für ihre Anwendung auf Tatbestände der Vergangenheit gegeben ist, so muß doch die grundsätzliche Rückwirkung öffentlich-rechtlicher Rechtssätze zu dem Gefühl einer willkürlichen Handhabung der Verwaltung führen.

So ist auch gerade bei dem von Vervier zitierten Steuerrecht allgemein anerkannt, daß es grundsätzlich keine rückwirkende Kraft hat; so die Begründung zum Entwurf der Reichsabgabenordnung S. 115, Evers in Neue Steuer-Rundschau 1920 Heft 7, RGZ. Bd. 104 S. 29, RFH. Bd. 9, S. 163, Bd. 1. A. S. 153 und 218, Bd. 5, S. 134 und JW. 24 S. 2078[1]. [13]

Tritt Rückwirkung ein, so folgt weiter aus dem Charakter als Ausnahmevorschrift, daß im Zweifel nur diejenigen Wirkungen Platz greifen, die sich aus einer engen Auslegung der rückwirkenden Vorschrift ergeben, so daß bei etwaigen Zweifeln

---

13. Bisweilen ist sogar gesetzlich der Grundsatz der Nicht-Rückwirkung festgelegt worden. So bestimmt § 14 der Einleitung zum Preußischen Allgemeinen Landrecht:

> „Neue Gesetze können auf schon vorhin vorgefallene Handlungen oder Begebenheiten nicht angewendet werden."

vergl. dazu auch §§ 16, 17 und 19 und Satz VIII des Publikations-Patents vom 5. Februar 1794 oder noch deutlicher § 2 des sächsischen Gesetzbuchs:

> „Gesetze haben auf vorhergegangene Handlungen und auf vorher erworbene Rechte keinen Einfluß, wenn nicht etwas anderes bestimmt oder nach dem Zwecke des Gesetzes anzunehmen ist."

so auch lex 7 Cod. de legibus I, 14 und im kanonischen Recht c. 13 X de constit. 1, 2; vergl. ferner bayerisches Landrecht Teil I, Titel 1 § 8, code civil Art. 2 u. a.

über den Umfang der Rückwirkung nur eine solche schwächeren Grades stattzufinden hat.[14]

§ 3. *Gründe des Gesetzgebers für rückwirkende Anordnungen.*

Trotz der Bedenken, die im allgemeinen gegen den Erlaß rückwirkender Anordnungen bestehen, sieht sich der Gesetzgeber doch veranlaßt, von dem Grundsatze abzuweichen, daß Gesetze nur auf solche Steuerrechts-Tatbestände zur Anwendung kommen sollen, die sich während der Geltung der betreffenden Gesetze vollenden. Hierbei sind natürlich die Verhältnisse, in denen wir uns seit der Kriegszeit befinden, von besonderer Bedeutung. Während es vor dem Kriege zu seltenen Ausnahmefällen gehörte, daß einem Steuergesetz Rückwirkung beigelegt wurde, ist es heute fast ein Ausnahmefall geworden, wenn neue Steuergesetze nicht rückwirkende Anordnungen enthalten.

Forscht man nach den Gründen, die den Gesetzgeber zum Erlaß solch rückwirkender Anordnungen veranlassen, so läßt sich folgendes feststellen:

An erster Stelle steht die Notwendigkeit, Deckung für den Finanzbedarf des Staates zu schaffen. Die Kriegs- und Nachkriegszeit brachten dem Staate derartig ungeheure Ausgaben, daß er in bereits abgeschlossene Verhältnisse eingreifen und Tatbestände, die der Vergangenheit angehörten, nachträglich einer Besteuerung unterwerfen mußte, wenn er seine Existenz aufrecht erhalten wollte. Als Beispiel hierfür mögen nur die Kriegssteuergesetze genannt werden, wie das Gesetz über eine außerordentliche Kriegsabgabe für das Rechnungsjahr 1918 und für das Rechnungsjahr 1919 und das Gesetz über eine Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs. Dieselben finanziellen Gründe waren maßgebend für die Anordnung einer Nachsteuer oder die nachträgliche Erhöhung des Steuersatzes. Als Beispiele für den ersten Fall mögen die sogenannten Verbrauchssteuern, wie z. B. die Getränkesteuergesetze von 1918 und das Gesetz betreffend Erhöhung einzelner Verbrauchssteuern vom 8. April 1922 genannt werden; als Beispiel für den zweiten Fall das Gesetz

14. vergl. insbesondere die oben erwähnten Entscheidungen RFH. Bd. 1. A. S. 218, Bd. 9, S. 163.

betreffend die Abänderung des Umsatzsteuergesetzes 1919 vom 8. April 1922, durch das der Steuersatz rückwirkend auf 2 vom Hundert erhöht wurde.

Bisweilen greift man auch zu rückwirkenden Anordnungen, um Steuerersparungen zu verhindern, die ein Steuerpflichtiger dadurch zu erzielen hofft, daß er nach Bekanntwerden des neuen Steuergesetzes schnell noch vor seinem Erlaß die mit einer Steuer bedrohten Handlungen vornimmt. Hieraus erklärt sich z. B. der § 62 des Zuwachssteuergesetzes vom 14. Februar 1911, der die Rechtsvorgänge in der Zeit vom 1. Januar bis 31. März 1911 ergreift (vergl. Begründung zu §§ 51, 52 des Entwurfs). Aus dem gleichen Grunde bestimmt Artikel 11 des Gesetzes zur Aenderung des Reichsstempelgesetzes vom 26. Juli 1918, daß bei vor dem 1. August 1918 erfolgten Beurkundungen über Kapitalerhöhungen usw. das bisherige Recht nur zur Anwendung kommt, wenn die Beurkundung vor dem 16. April 1918 — dem Tage, an dem der Entwurf zur Abänderung des Reichsstempelgesetzes dem Reichstag zugegangen war — erfolgt ist. Auf gleiche Erwägungen ist schließlich auch der § 72 Abs. II S. 1 des Erbschaftsteuergesetzes vom 10. September 1919 zurückzuführen, der mit der Anordnung der Besteuerung von Zuwendungen, die nach dem 31. Dezember 1916 an Ehegatten oder Abkömmlinge gemacht worden sind, verhindern wollte, daß derartige, bisher steuerfreie Zuwendungen noch kurz vor dem Erlaß des neuen Erbschaftsteuergesetzes vorgenommen, steuerfrei blieben.

Neben der Deckung des Finanzbedarfs des Staates ist es dann die allmählich jedes Maß übersteigende Geldentwertung gewesen, die rückwirkende Anordnungen erforderlich erscheinen ließ, um zunächst damit eine Anpassung der alten Steuergesetze an die schwankenden Währungsverhältnisse herbeizuführen. Als Beispiele mögen erwähnt werden das Gesetz zur Abänderung der Gesetze über das Reichsnotopfer und die Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs vom 6. Juli 1921, das Gesetz zur Aenderung des Einkommensteuergesetzes vom 20. Juli 1922, das Gesetz zur Aenderung des Gesetzes über die Zwangsanleihe vom 22. Dezember 1922 und das Gesetz über die Berücksichtigung der Geldentwertung in den Steuergesetzen vom 20. März 1923, das in seinem Artikel VIII den von ihm mit Rücksicht auf die Geldentwertung angeordneten Abänderungen

des Erbschaftsteuer-, Zwangsanleihe-, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes rückwirkende Kraft verleiht.[15]

Eng mit der Geldentwertung und der Deckung des finanziellen Bedarfs des Staates hängen solche Gründe zusammen, die die Einforderung, beziehungsweise Erstattung gezahlter Steuern rückwirkend untersagen, weil die hierfür aufzuwendenden Kosten in keinem Verhältnis zu den in Frage kommenden Summen stehen (vergl. z. B. Art. VIII des Gesetzes über die Berücksichtigung der Geldentwertung in den Steuergesetzen vom 20. März 1923, der etwas derartiges bezüglich der nach dem 31. Dezember 1922 fällig gewordenen Kapitalertragsteuer anordnet, sowie die 2. Steuernotverordnung vom 19. Dezember 1923, Artikel XIX).

Bestimmend für den Erlaß rückwirkender Anordnungen ist ferner — was auch sonst bei Steuergesetzen eine bedeutende Rolle spielt — das Bestreben des Gesetzgebers, soziale Gerechtigkeit zu schaffen. Das war z. B. ein weiterer Grund für die Rückwirkung der bereits oben erwähnten Kriegsabgabengesetze, durch die die von einzelnen erzielte Verbesserung ihrer wirtschaftlichen Lage, insbesondere gemachte Kriegsgewinne steuerlich erfaßt werden sollten, als weite Volkskreise keinerlei Vermögensvorteile gehabt, sondern schwere Opfer an Gut und Blut gebracht hatten. Eine derartige soziale Tendenz liegt auch in den Bestimmungen des Artikels I § 1 der 2. Steuernotverordnung vom 19. Dezember 1923, in denen rückwirkend unabhängig vom steuerpflichtigen Einkommen die Leistungsfähigkeit, insbesondere der Verbrauch im Jahre 1923 besteuert wird. Vor allem wird man aber die Bestimmungen der 3. Steuernotverordnung vom 14. Februar 1924 hinzurechnen dürfen, soweit sie rückwirkend die erzielten Geldentwertungsgewinne einer Steuer unterwerfen.[16]

Daneben gibt es noch zahlreiche andere Gründe, die es dem Gesetzgeber als angezeigt erscheinen lassen, seinen Anordnungen rückwirkende Kraft zu geben, je nach den Zielen, die er

---

15. Was für groteske Folgen die Geldentwertung auch auf diesem Gebiete zeitigte, läßt die 5. Verordnung über die Höhe der Biersteuer vom 4. September 1923 erkennen, die rückwirkend auf den 1. September 1923 innerhalb von noch nicht 10 Tagen die dritte Aenderung der ab 1. September geltenden Steuersätze war.

16. vergl. insbesondere Art. III der Verordnung.

verfolgt, z. B. Schutz heimischer Arbeit durch Anwendung neuer Zolltarife auf bereits eingeführte Waren, Unterstützung notleidender Gewerbe- oder Berufszweige durch Herabsetzung von Steuern oder Billigkeitserwägungen wie z. B. bezüglich der durch den Krieg geschädigten Personen.

Auch der spätere Erlaß eines Steuergesetzes, dessen Geltung für ein inzwischen bereits erlassenes Gesetz vorausgesetzt wird, kann den Grund für eine Rückwirkung ergeben. Dies ist z. B. der Fall beim § 461 AO., der bestimmt, daß steuerpflichtige Fälle, die auf Grund des Erbschaftsteuergesetzes vom 10. September 1919 und des Grunderwerbsteuergesetzes vom 12. September 1919 vor dem Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung eingetreten sind, so zu erledigen sind, als ob die Reichsabgabenordnung schon bei Inkrafttreten dieser Gesetze in Geltung gewesen wäre.

Schließlich möge als Anlaß für rückwirkende Anordnungen noch die Absicht des Gesetzgebers erwähnt werden, die Rechtssicherheit zu fördern, insbesondere durch Beseitigung von Zweifeln bezüglich der Rechtsgiltigkeit oder der Auslegung erlassener Anordnungen. Es ist dies z. B. der Fall bei der Verordnung über die Kostenniederschlagung im Rechtsmittelverfahren nach der Reichsabgabenordnung vom 19. April 1923; im § 5 dieser Verordnung werden die vor ihrem Inkrafttreten erlassenen Verfügungen, selbst wenn sie nach den bisher geltenden Vorschriften ungiltig waren, für rechtswirksam erklärt, sofern sie nur den Bestimmungen der Verordnung entsprechen. Erwähnt sei auch die Verordnung zur einstweiligen Regelung der Aufwertung vom 4. Dezember 1924; in ihr werden die Bestimmungen der 3. Steuernotverordnung vom 14. Februar 1924 und die zu ihr erlassenen Durchführungsbestimmungen für maßgebend erklärt, weil begründete Zweifel an deren Rechtsgiltigkeit entstanden waren.

Aus der auf Beförderung der Rechtssicherheit gerichteten Tendenz des Gesetzgebers läßt sich auch nur die Bestimmung des § 448 AO. erklären, der die Vorschriften der Reichsabgabenordnung für die vor ihrem Inkrafttreten entstandenen, noch nicht verjährten Ansprüche für anwendbar erklärt; für eine derartige umfassende Anwendung der neuen Vorschriften war maßgebend, daß die bisherigen Gesetze vielfach keine Vorschriften enthielten und daher besonders die Frage der Unter-

brechung und Hemmung der Verjährung im einzelnen außerordentlich zweifelhaft war.[17]

Schließlich gibt es noch einen Grund für den Erlaß rückwirkender Rechtssätze, der bei der Gesetzgebung der letzten Jahre verschiedentlich in die Erscheinung getreten ist. Es ist dies die Beseitigung nicht gewollter Wirkungen, ja sogar von Versehen und Fehlern, die bei dem Erlaß von Rechtssätzen gemacht sind. Als Beispiel sei erwähnt: Das Gesetz über die Verlängerung der Geltungsdauer des Gesetzes über vorübergehende Herabsetzung oder Aufhebung von Zöllen vom 8. Juli 1922; dieses mußte mit Wirkung vom 1. Juli 1922 in Kraft treten, weil das Gesetz, dessen Geltungsdauer verlängert werden sollte, an diesem Tage bereits außer Kraft getreten war.[18] Erwähnt sei ferner die Verordnung über die Durchführung der Steuerverfahren bis zur Bildung von Ausschüssen und Finanzgerichten nach der Reichsabgabenordnung vom 12. August 1920; diese Verordnung wurde erforderlich, weil die Bestimmungen der Einführungsverordnung zur AO. nur für bereits bei Inkrafttreten der AO. anhängige Verfahren galten und es infolgedessen bis zur Errichtung der Finanzgerichte an einer in zweiter Instanz zuständigen Stelle gefehlt hätte, die über die nach dem Inkrafttreten der Abgabenordnung anhängig gewordenen Verfahren entscheiden konnte.[19] Auf ähnlichen Erwägungen beruht auch der § 41 der 3. Steuernotverordnung vom 14. Februar 1924; dieser berichtigt die Verordnung über die Kohlenwirtschaft vom 13./18. Oktober 1923 rückwirkend, weil durch die von dieser Verordnung ganz allgemein ausgesprochene Aufhebung des Kohlensteuergesetzes vom 20. März 1923 einschließlich dessen § 25, die Länder und Gemeinden seit dem 15. Oktober 1923 nicht mehr behindert waren, anstelle der aufgehobenen Kohlensteuer des Reichs nunmehr ihrerseits beliebige Abgaben der in § 25

17. vergl. hierzu RFH. Bd. 8, S. 288 f.

18. vergl. auch das Gesetz über die Verlängerung der Giltigkeitsdauer des Gesetzes betreffend Abweichungen von dem Biersteuergesetz vom 26. Juli 1918. für das Betriebsjahr 1920/21 vom 5. Oktober 1921, das aus dem gleichen Grunde am 1. Oktober 1921 in Kraft treten mußte.

19. vergl. auch RFH. Bd. 4, S. 238 ff. sowie die Verordnung über die Zuständigkeit für Beschwerden im Arrestverfahren bis zur Errichtung der Finanzgerichte vom 22. Februar 1921 (RFH. Bd. 5. S. 225 ff. und Bd. 6, S. 223).

Abs. I des Kohlensteuergesetzes bezeichneten Art zu erheben, eine Folge, die mit der Aufhebung des Kohlensteuergesetzes natürlich nicht beabsichtigt war. Daß eine Rückwirkung den Zweck haben kann, die Folgen gemachter Fehler beim Erlaß von Steuerverordnungen zu beseitigen, ist sogar einmal gesetzlich festgelegt; § 70 a des Preußischen Kommunalabgabengesetzes vom 14. Juli 1893 in der Fassung der Novelle vom 26. August 1921 bestimmt, daß einer neuen Abgabenordnung rückwirkende Kraft beigelegt werden kann, wenn im Verwaltungsstreitverfahren die alte Ordnung, die eine gleiche oder eine gleichartige Abgabe regelt, für rechtsungiltig erklärt worden ist.

§ 4. *Die Zulässigkeit rückwirkender Anordnungen.*

Bevor die Frage geprüft wird, in welchen Fällen Rechtssätzen eine rückwirkende Kraft beizulegen ist, soll zunächst untersucht werden, ob der Grundsatz der Nicht-Rückwirkung nicht dem Erlaß rückwirkender Anordnungen hindernd im Wege steht.

Rückwirkende Bestimmungen können sehr einschneidend sein, und es ist ein allgemein anerkannter Grundsatz, eine Rückwirkung nur in möglichst engen Grenzen stattfinden zu lassen. Aber ebenso ist es allgemein anerkannt, daß der Erlaß rückwirkender Rechtssätze zulässig ist. Es läßt sich dieses unschwer aus der Allgewalt des Gesetzgebers herleiten. Wie dieser Gesetze schwerwiegendsten Inhalts erlassen kann, die einen nach dem Erlaß der Gesetze sich vollendenden Tatbestand ergreifen, ebenso muß er dies bezüglich eines in der Vergangenheit liegenden Tatbestandes können. Denn wie bereits dargelegt, vermag die Anordnung der Rückwirkung nicht die Vergangenheit abzuändern, sie bedeutet vielmehr nur, daß vom Erlaß des neuen Gesetzes ab ein in der Vergangenheit liegender Tatbestand nach den Vorschriften des neuen Gesetzes behandelt werden soll. Der Gesetzgeber trifft also mit rückwirkenden Bestimmungen auch nur Maßnahmen, die für die Gegenwart und die Zukunft Geltung haben. Daß ein Gesetz demnach rückwirkende Anordnungen treffen kann, ist allgemein anerkannt.[20]

20. vergl. z. B. Fleiner, S. 89, Stier-Somlo, S. 105, Jebens, S. 265 ff., Vervier. S. 11 ff. RG. im Preuß. Justizministerialblatt 1882, S. 369, OVG. Bd. 28, S. 84, Bd. 32, S. 45 u. a. und ebenso der Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung.

Dagegen besteht Streit darüber, ob sich auch Verordnungen rückwirkende Kraft beilegen können. So wird z. B. von Boethke in Anm. 4 zu § 444 des Kommentars zur Reichsabgabenordnung von Mrozek 2. Aufl. die Zulässigkeit der Rückwirkung bei Verordnungen verneint. Boethke gibt Gründe hierfür nicht an. Für seine Ansicht ließe sich vielleicht anführen, daß derartig einschneidende Maßnahmen wie der Eintritt der Rückwirkung nicht im Verordnungswege angeordnet werden dürfen. Das kann jedoch nicht zutreffend sein, denn im Verordnungswege — es sei nur an die 2. und 3. Steuernotverordnung erinnert — sind Rechtssätze erlassen worden, die einschneidender auch der Gesetzgeber nicht erlassen konnte. Auch aus der Reichsverfassung oder den Steuergesetzen läßt sich nichts gegen die Zulässigkeit der Rückwirkung von Verordnungen entnehmen . Es steht auch § 78 AO. nicht entgegen, da mit ihm nur die Zurücknahme oder Einschränkung von Befugnissen oder Vergünstigungen, die in einzelnen Fällen bestimmten Personen verliehen sind, dem freien Ermessen der Verwaltungsbehörden entzogen ist. Man wird es vielmehr wohl auf folgendes abstellen müssen. Bekanntlich beruht jede Verordnung auf einer Ermächtigung, die das Gesetz der verordnenden Stelle gibt. Diese Ermächtigung kann ausdrücklich den Erlaß rückwirkender Verordnungen gestatten, wie es z. B. der § 62 Abs. III des Landessteuergesetzes vom 30. März 1920 bezw. § 70 Abs. III des Finanzausgleichsgesetzes vom 23. Juni 1923, Art. II des Gesetzes zur Abänderung des Tabaksteuergesetzes vom 22. Dezember 1921 und der § 70 a des Preußischen Kommunalabgabengesetzes vom 14. Juli 1893 in der Fassung vom 26. August 1921 tuen. Der Erlaß von Verordnungen kann aber auch ganz allgemein gestattet sein, wie z. B. im § 444 Abs. III AO., durch den der Reichsminister der Finanzen ermächtigt wird, die zur Durchführung der Behördenorganisation sowie zur Ueberleitung der Steuergesetzgebung erforderlichen Bestimmungen zu erlassen. Aehnliche Bestimmungen finden sich im § 108 Abs. II AO., auf Grund dessen der Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichsrats aus Billigkeitsgründen allgemein Befreiungen oder Ermäßigungen von Steuern vorsehen kann, und im § 7 AO., wonach die Reichsregierung mit Zustimmung des Reichsrats zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Anwendung eines Vergeltungsrechts die Steuerpflicht abweichend von den Steuer-

gesetzen regeln kann. Hierher gehören schließlich auch die gesetzlichen Bestimmungen, durch die der Reichsminister der Finanzen ermächtigt wird, die zur Ausführung eines Steuergesetzes erforderlichen Anordnungen zu erlassen. Mit derartigen Ermächtigungen überträgt der Gesetzgeber einer bestimmten Stelle Befugnisse, die sonst ihm als Gesetzgeber allein zustehen. Wenn man daher dem Gesetzgeber den Erlaß rückwirkender Bestimmungen gestattet, so muß man dies auch der auf Grund einer solchen Ermächtigung arbeitenden Verwaltungsbehörde zubilligen. Allerdings entsteht da die Frage, ob dadurch nicht eine Umgehung der Ermächtigung involviert wird. Derartige Bedenken sind jedoch unbegründet. Denn in jedem einzelnen Falle werden die Befugnisse der anordnenden Stelle genau begrenzt sein, sei es, daß die Verordnungen sich im Rahmen des Gesetzes, für das die Ausführungsbestimmungen zu erlassen sind, halten müssen, sei es, daß sie nur einem ganz bestimmten Zweck dienen dürfen (vergl. z. B. die oben erwähnten § 444 Abs. III AO. und § 70 a des Preußischen Kommunalabgabengesetzes).

Diese vom Gesetzgeber gesteckten Grenzen müssen genau beachtet werden, widrigenfalls darüber hinausgehende rückwirkende Bestimmungen ungiltig sind. Das ist jedoch keine Besonderheit der Rückwirkung von Verordnungen; von der Einhaltung dieser Schranken ist ja auch sonst stets die Giltigkeit einer Verordnung abhängig.

Der Reichsminister der Finanzen selbst steht in ständiger Praxis auf dem Standpunkt, daß er, soweit die ihm erteilte Ermächtigung reicht, auch rückwirkende Bestimmungen erlassen kann. Er hat dies auch in zahlreichen Fällen getan; so hat er z. B. auf Grund des § 444 Abs. III AO. erlassen die Verordnung über die Durchführung der Steuerverfahren bis zur Bildung von Ausschüssen und Finanzgerichten nach der Reichsabgabenordnung vom 12. August 1920;[21] auf Grund des § 108 Abs. II AO. ist erlassen die Verordnung über Befreiung von Umsätzen in das Ausland von der Umsatzsteuer vom 25. Mai 1925;[22] als Beispiel

---

21. vergl. auch die Verordnung vom 25. Februar 1921 über Zustellungen in Steuersachen während der Uebergangszeit.

22. ebenso auch die Verordnung über Befreiung von Molkereigenossenschaften von der Körperschaft- und Kapitalertragsteuer vom 18. Februar 1922.

für § 7 AO. sei schließlich erwähnt die Verordnung über die Anwendung der Bestimmungen des Uebereinkommens zwischen dem Deutschen Reiche und Griechenland über die Besteuerung des beweglichen Nachlaßvermögens vom 1. Dezember/18. November 1910 für die Zeit des Krieges vom 12. Juli 1923.[23]

Auch der Reichsfinanzhof hat in ständiger Rechtsprechung die Zulässigkeit des Erlasses rückwirkender Verordnungen anerkannt. Er hat sich hierbei einmal darauf berufen, daß, wenn Gesetze wie z. B. Zollgesetze mit rückwirkender Kraft ausgestattet wurden, auch die zur Ausführung der Gesetze berufenen Stellen, die von ihnen erlassenen Ausführungsbestimmungen mit rückwirkender Kraft innerhalb des Rahmens der gesetzlichen Vorschriften ändern können — so die Entscheidung RFH. Bd. 5 Seite 276 oben betr. Ausfuhrvergütung für Tabakerzeugnisse — während in der Entscheidung Bd. 3 S. 335 ff. ganz allgemein ausgesprochen ist, daß bei einer derartig umfassenden Verordnungsbefugnis, wie sie z. B. durch § 444 Abs. III AO. dem Reichsminister der Finanzen eingeräumt wird, es keinem Bedenken unterliegt, auf Grund solcher Befugnis erlassene Verordnungen auf Tatbestände der Vergangenheit anzuwenden.[24]

Ebenso hat das Preußische Oberverwaltungsgericht die Giltigkeit rückwirkender Bestimmungen in den von Gemeinden auf Grund des Preußischen Kommunalabgabengesetzes erlassenen Steuerordnungen anerkannt mit der Begründung, daß ein Verbot der Beilegung rückwirkender Kraft ebensowenig für das Gebiet der kommunalen wie für das der staatlichen Gesetzgebung existiere; so insbesondere die Entscheidung im Preuß. Verw. Bl. Bd. 17 S. 444 und Bd. 21 S. 267, der Stier-Somlo S. 115 f. zustimmt, während sie Nöll im Bd. 21 S. 285 wohl zu Unrecht mit der Begründung bekämpft, daß das Nichtvorliegen eines Verbots nicht ausreiche, den Gemeinden müsse vielmehr nach den Bestimmungen des Kommunalabgabengesetzes die Bei-

---

23. vergl. ferner die Verordnung zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen auf dem Gebiete des Reichsstempels und der Kapitalverkehrsteuer im Verhältnis zur freien Stadt Danzig vom 29. September 1923.

24. vergl. auch die Entscheidungen Bd. 5 S. 226, Bd. 6 S. 223 und Bd. 9 S. 150 betreffend Anordnungen auf Grund des § 444 Abs. III AO., Bd. 7 S. 336 ff. betr. § 5 Abs. III Kohlensteuergesetzes vom 8. 4. 1912, Bd. 15 S. 339 betr. § 64 S. 3 des Gesetzes über das Branntweinmonopol vom 26. Juli 1918.

legung der Rückwirkung gestattet sein, was sich aus dem Gesetze nicht entnehmen lasse.

In der Literatur wird die Zulässigkeit der Rückwirkung von Verordnungen von Becker, Reichsabgabenordnung 4. Aufl. Anm. 4 zu § 444, sowie von Hensel im Archiv des öffentlichen Rechts, Neue Folge Bd. 6 S. 322 anerkannt.[25]

§ 5. *Die Rückwirkung kraft ausdrücklicher Anordnung.*

Untersucht man die Fälle, in denen Steuerrechtssätze eine Rückwirkung haben, so wird man zunächst auf besondere Anordnungen stoßen, durch die mit ausdrücklichen Worten eine Rückwirkung bestimmt wird. Der Gesetzgeber gebraucht hierbei allerdings keine feststehende Formel, in der das Wort Rückwirkung oder rückwirkend vorkommen müßte; seine Ausdrucksweise ist vielmehr verschieden und der Gebrauch der Worte Rückwirkung und rückwirkend fast eine Ausnahme. Meist wird die Rückwirkung dadurch kenntlich gemacht, daß ein vor dem Erlaß des Steuergesetzes — und was von diesem gesagt wird, gilt auch von den Steuerverordnungen — liegender Zeitpunkt kalendermäßig bestimmt wird und dann gesagt wird, das Gesetz oder die Verordnung tritt mit diesem Zeitpunkt oder noch häufiger mit Wirkung von diesem Zeitpunkt in Kraft oder das Gesetz gelte mit Wirkung von diesem Zeitpunkt (vergl. z. B. Erbschaftsteuergesetz 1919 § 74, Gesetz über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn vom 11. Juli 1921, Art. IV, Kapitalverkehrssteuergesetz § 89 u. a.).[26]

Daneben finden sich zahlreiche andere Arten ausdrücklicher Rückwirkungs-Bestimmungen, so z. B. wenn angeordnet wird, daß ein Rechtssatz auch für Fälle gelte, die in der Vergangenheit liegen (§ 446 AO.), oder für die vor Inkrafttreten des Gesetzes entstandenen Ansprüche (§ 448 AO.), oder daß steuer-

25. Boethke hat übrigens in der 3. Auflage des obengenannten Kommentars von Mrozek in Anm. 6 zu § 444 davon abgesehen. die von ihm in der 2. Auflage vertretene abweichende Ansicht zu wiederholen.

26. Beispiele für Verordnungen: Verordnung über Erlaß der Grunderwerbsteuer beim Erwerbe von Grundstücken für diplomatische und konsularische Vertretungen des Auslands vom 19. Februar 1923, Verordnung über die Steuerbefreiung der Ansprüche und Entschädigungen auf Grund der Gewaltschädengesetze vom 2. Juli 1923 u. a.

pflichtige Fälle, die vor Inkrafttreten des neuen Gesetzes eingetreten sind, so zu erledigen sind, als ob das neue Gesetz schon damals in Geltung gewesen wäre (§ 461 AO.), oder daß der Steuer bestimmte in der Vergangenheit liegende Vorgänge unterliegen (Erbschaftsteuergesetz 1919 § 72 Abs. II S. 1, Körperschaftsteuergesetz § 34 Abs. I), oder daß Vorschriften auf Erwerbe Anwendung finden, bei denen die Steuerschuld nach einem bestimmten, vor Erlaß der neuen Vorschriften liegenden Zeitpunkt entstanden ist (Art. VIII des Gesetzes über die Berücksichtigung der Geldentwertung in den Steuergesetzen vom 20. März 1923), oder daß die Vorschriften auf die Veranlagung für einen in der Vergangenheit liegenden Zeitraum Anwendung finden (a. a. O. Art. VIII) usw.

Ferner liegt eine Rückwirkung vor, wenn bezüglich in der Vergangenheit liegender Vorgänge bestimmt wird, daß sie — obgleich dies bisher nicht der Fall war — Rechtswirksamkeit äußern sollen, so z. B. Verordnung über Zustellung in Steuersachen während der Uebergangszeit vom 25. Februar 1921, über die Zuständigkeit für Beschwerden im Arrestverfahren bis zur Errichtung der Finanzgerichte vom 22. Februar 1921 u. a.

Eine Rückwirkung kraft ausdrücklicher Anordnung tritt auch ein in all den Fällen, in denen wie z. B. in den Kriegssteuergesetzen ein in einem bestimmten Zeitpunkt der Vergangenheit liegendes Ereignis als Grundlage für eine Besteuerung dient.[27] Ebenso bedeutet die Anordnung einer Nachsteuer oder eines Nachzolls, wie sie z. B. bei den Verbrauchssteuergesetzen angeordnet wird, daß der Verpflichtung zur Entrichtung der erhöhten Steuer oder Zoll eine rückwirkende Kraft beigelegt wird.[28] Das Gleiche dürfte für die Erhebung eines Zuschlages gelten, wie er z. B. in dem Gesetz über die Erhebung eines Zuschlages zur Kriegssteuer vom 9. April 1917 angeordnet wird.

§ 6. *Die Rückwirkung als Frage der Auslegung.*

Nicht immer enthalten Steuergesetze ausdrückliche Bestimmungen, aus denen sich ihre rückwirkende Kraft ergibt.

27. vergl. RFH. Bd. 2, S. 214.
28. vergl. hierzu auch RFH. Bd. 3, S. 157.

Man wird dann prüfen müssen, ob ihnen bei einer sinngemäßen Interpretation eine solche zuzulegen ist. Allerdings wird man hierbei einen strengen Maßstab anlegen müssen; denn rückwirkende Vorschriften sind ja Ausnahmevorschriften. Weitere Einschränkungen wird man jedoch aus dem Charakter als Ausnahmevorschrift nicht herleiten können. Denn jeder Rechtssatz unterliegt der Auslegung, die sich nicht allein auf die rechtlichen Wirkungen, die er hervorruft, beschränken darf, sondern auch die Bestimmung der zeitlichen Grenzen, die ihm gegeben sind, umfassen muß.[29]

Für die Art und Weise, in der Steuergesetze auf eine etwaige Rückwirkung zu prüfen sind, mag der § 4 AO.:

„Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen"

und es mögen weiter die vom Reichsgericht in einer steuerrechtlichen Entscheidung vom 7. Oktober 1919 (RGZ. Bd. 96 Seite 320) ausgesprochenen, vom Reichsfinanzhof (RFH. Bd. 4 S. 46) anerkannten Auslegungsgrundsätze zitiert werden:

„Eine Auslegung, die nur an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks haftet und die auszulegende Einzelvorschrift nur für sich, losgelöst aus dem Zusammenhang mit anderen, ebenfalls in Betracht kommenden Vorschriften ins Auge faßt, kann unter Umständen zu Ergebnissen führen, die nicht nur der Absicht des Gesetzgebers und dem Zwecke des Gesetzes zuwiderlaufen, sondern auch objektiv mit dem wahren, aus dem Gesetz selbst sich ergebenden Sinn der Vorschrift nicht vereinbar sind. Für die Auslegung von Gesetzen gilt dasselbe, was in § 133 BGB. für die Auslegung privater Willenserklärungen vorgeschrieben ist. Der Richter hat also den wahren Willen des Gesetzes zu erforschen. Er muß den der Vorschrift zugrunde liegenden Rechtsgedanken erforderlichenfalls durch Einschränkung oder Erweiterung des bloßen Wortsinns zur Geltung bringen. Als Hilfsmittel darf er in Zweifelsfällen die Absicht des Gesetzgebers und den erkennbaren Zweck des Gesetzes, die gesetzgeberischen Vorarbeiten, die

29. so auch Motive zum Entwurf eines BGB. Bd. I. S. 21. vergl. ferner Fleiner S. 88, Jebens S. 266 ff., sowie RFH. Bd. 15, S. 166 f.

Stellung der Vorschrift als Bestandteil eines zusammenhängenden Rechtssystems und auch Aeußerungen gesetzgebender Faktoren für die Auslegung in zweckentsprechender Weise heranziehen."

Hiernach wird in erster Linie stets der Inhalt des Gesetzes maßgebend sein, wie er in diesem selbst, insbesondere im Zusammenhang mit seinen sonstigen Bestimmungen zum Ausdruck kommt.

Gibt dieser Inhalt jedoch keine Aufklärung, so wird man bei der Untersuchung nach einer etwaigen Rückwirkung die eben zitierten Auslegungsgrundsätze heranziehen müssen.

I. Ein bei der Auslegung von Gesetzen gern benutztes Hilfsmittel, das jedoch mit den bekannten Schranken und Vorbehalten zu gebrauchen ist, soll nicht die Rechtssicherheit gefährdet werden,[30] ist die Entstehungsgeschichte des Gesetzes. Bei der Art, in der besonders in den letzten Jahren Gesetze erlassen sind und bei der hiermit verknüpften, oft unvollkommenen Ausdrucksweise des Gesetzgebers vermag sie manchmal einen brauchbaren Anhalt für die Ermittlung des wahren Willens des Gesetzes abzugeben. Auch der Reichsfinanzhof hat bei seinen Entscheidungen über Rückwirkungen wiederholt von diesem Hilfsmittel Gebrauch gemacht. In Frage kommen hierbei z. B. die einem Gesetzentwurf beigegebene Begründung, die Vorgänge bei der Beratung des Entwurfs, insbesondere die Stellung von Anträgen zwecks Abänderung des Entwurfs und ihre Begründung, sowie erfolgte Abänderungen. Interessante Beispiele bieten in dieser Hinsicht die Entscheidung des RFH. Bd. 1 A S. 80 ff. bezüglich des § 8 Abs. 1 des Reichsstempelgesetzes vom 26. Juli 1918 und RFH. Bd. 12 S. 109 f., bezüglich des § 8 Abs. II des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung vom 2. Mai 1922. Erwähnt sei ferner noch die Entscheidung RFH. Bd. 3 S. 213, in der für eine Verneinung der Rückwirkung des § 5 AO. der Umstand verwertet wird, daß die ursprünglich in § 442 S. 1 des Entwurfs für diesen Paragraphen vorgesehene Rückwirkung gestrichen worden ist.

II. Für die Frage der Rückwirkung ist sodann von großer Wichtigkeit der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung des

---

30. vergl. Stier-Somlo Seite 106.

Gesetzes.[31] Meist bestehen diese darin, dem Staate möglichst hohe Einnahmen zu verschaffen. Diese wohl für jedes neue Steuergesetz zutreffende Erwägung darf jedoch nicht dazu führen, jeder Steuerrechtsnorm gewissermaßen die Vermutung einer rückwirkenden Kraft zu vindizieren; es müssen vielmehr besondere Gründe vorliegen, die eine Rückwirkung als notwendig erscheinen lassen. Solche können z. B. darin bestehen, daß ohne Rückwirkung der Zweck des Steuergesetzes gefährdet oder vereitelt würde. So hat der Reichsfinanzhof wiederholt ausgesprochen, daß die Rückwirkung des § 8 Abs. I Reichsstempelgesetz vom 26. Juli 1918 sich nur auf Gesellschaftserrichtungen und Kapitalerhöhungen, sowie die im Zusammenhang hiermit stehende Ausgabe von Aktien und Anteilscheinen beziehe, daß dagegen die sonstigen in der Tarifvorschrift 1 A behandelten Rechtsvorgänge nicht rückwirkend besteuert würden, da das Gesetz eine Rückwirkung nur für solche steuerrechtlichen Tatbestände ausgesprochen habe, bei denen „eine besonders dringende Gefahr der Steuerumgehung vorlag" (RFH. Bd. 1 A S. 218 und Bd. 4 S. 311). — Dagegen wird man eine Rückwirkung bejahen können, wenn z. B. hierdurch den Steuerbehörden die Beschaffung von Unterlagen ermöglicht wird, die vom Gesetz in einer grundsätzlich nicht mit Rückwirkung ausgestatteten Vorschrift vorgesehen sind, die aber für die vom Gesetz angeordnete Besteuerung rückliegender Fälle notwendig sind (z. B. Uebersendung einer beglaubigten Abschrift der in der Zeit vom 1. Januar 1917 bis 31. August 1919 beurkundeten Schenkungen an Ehegatten und Abkömmlinge seitens der Notare, RFH. Bd. 8 S. 162 ff.).

Ebenso wird eine Rückwirkung gerechtfertigt sein, wenn nur mit ihr das Ziel zu erreichen ist, für das hauptsächlich oder allein ein Gesetz erlassen wird; dies ist z. B. bei der Verordnung des Reichspräsidenten vom 4. Dezember 1924 zur einstweiligen Regelung der Aufwertung der Fall; durch diese Verordnung sollte verhindert werden, daß die Rechtsprechung Vorschriften der 3. Steuernotverordnung oder der Durchführungsbestimmungen zu ihr für ungiltig erklärte und daher erneute Rechtsunsicherheit entstand.[32] Ueberhaupt wird man bei der

31. so auch RFH. in J.W. 1924, S. 2078.
32. vergl. auch RFH. Bd. 15, S. 167.

Frage der Rückwirkung beachten müssen, daß je bedeutungsvoller eine Bestimmung für das Gemeinwohl ist, umso eher eine Rückwirkung geboten sein kann.[33]

III. Bei der Frage der Rückwirkung wird man sodann seine Aufmerksamkeit auf die Stellung der betreffenden Vorschrift als Bestandteil eines zusammenhängenden Rechtssystems richten müssen. In dieser Hinsicht bietet die Entscheidung des Reichsfinanzhofs Bd. 7 S. 293 ff. ein interessantes Beispiel; dort wird die Bedeutung der Festsetzung eines in der Vergangenheit liegenden Stichtages in den Kriegsabgabengesetzen untersucht. Aus den Materialien zu diesen Gesetzen läßt sich nichts darüber entnehmen. Infolgedessen greift der Reichsfinanzhof auf das Wehrbeitragsgesetz vom 3. Juli 1913 zurück, in dessen § 15 zum ersten Male die Aufstellung eines Stichtages stattfindet. Auf Grund des Wortlauts wie der Entstehungsgeschichte dieses § 15 stellt er die Bedeutung des Stichtages fest und verwertet dann das so gewonnene Ergebnis für die Kriegsabgabengesetze.

Im Zusammenhang hiermit mag auch das argumentum e contrario erwähnt werden, das jedoch mit der gebotenen Vorsicht zu benutzen ist. So kann man z. B. aus der Tatsache, daß ein Gesetz ausdrücklich nur einzelnen seiner Vorschriften Rückwirkung verleiht, auf eine Nicht-Rückwirkung anderer Vorschriften desselben Gesetzes schließen (so RFH. Bd. 7 S. 230).

IV. Schließlich wird für die Frage der Rückwirkung von Bedeutung sein können, welches Ergebnis man bei einer Nichtrückwirkung erhält. Ist dieses widersinnig oder ungerechtfertigt, vermeidet man aber ein solches Ergebnis bei einer Rückwirkung, so wird sehr oft eine Rückwirkung auch angebracht sein. Z. B. würde eine Verneinung der Rückwirkung des § 8 Abs. I des Reichsstempelgesetzes vom 26. Juli 1918 bezüglich der nach dem 16. April 1918 beurkundeten Gesellschaftsgründungen und Kapitalerhöhungen zur Folge haben, daß dann die Bestimmung des § 8 Abs. I gänzlich inhaltlos und überflüssig wäre.[34] Ebenso wird man den § 4 AO. bei der Auslegung von Steuergesetzen in Fällen, die sich vor dem Inkrafttreten der Abgabenordnung ereignet haben, anwenden können, weniger

---

33. so auch Georg Meyer—F. Dochow, Lehrbuch des deutschen Verwaltungsrechts. 3. Aufl., S. 9, Fleiner S. 89, Stier-Somlo S. 110, Vervier S. 33.

34. vergl. auch RFH. Bd. 1 A. S. 82.

weil seine Bedeutung sonst außerordentlich beschränkt wäre (so RFH. Bd. 4 S. 43), sondern weil sonst das widersinnige Ergebnis eintreten könnte, daß bei dem gleichen Steuergesetz ein wirtschaftlich gleichliegender Fall verschieden zu beurteilen wäre, je nachdem ob er sich vor oder nach Inkrafttreten der Abgabenordnung ereignet hat. Hierher kann man auch den Fall der authentischen Interpretation, d. h. der gesetzlichen Festlegung einer den Richter bindenden Gesetzesauslegung rechnen. Auch diese muß zur Vermeidung widersinniger Ergebnisse zur Folge haben, daß wirtschaftlich gleichliegende Fälle in gleicher Weise entschieden werden, unabhängig davon, ob der ihnen zugrunde liegende Tatbestand vor oder nach Erlaß der authentischen Interpretation sich vollendet hat.[35] In gleicher Weise wird man zu einer Bejahung der Rückwirkung kommen, wenn dadurch vermieden wird, daß der Grundsatz steuerlicher Gerechtigkeit durch ungleichmäßige Behandlung der Steuerpflichtigen verletzt wird; dieses würde z. B. der Fall sein, wenn man bei der Veranlagung zum Reichsnotopfer die Abzugsfähigkeit einer Reichskörperschaftsteuerschuld für das am 31. Dezember 1919 beendete Geschäftsjahr verneinen würde, während man eine die Körperschaften belastende Landeseinkommensteuer für den gleichen Zeitraum gemäß § 15 Ziffer 6 des Reichsnotopfergesetzes zum Abzug bringen müßte.[36] Auch eine bei Verneinung der Rückwirkung sich ergebende Lücke in den gesetzlichen Bestimmungen wird manchmal eine Rückwirkung erforderlich erscheinen lassen; dies gilt z. B. von den Kriegssteuergesetzen, die einen in der Vergangenheit liegenden Stichtag für die Steuerschuld festsetzen und keine Bestimmung darüber enthalten, wie verfahren werden soll, wenn Steuerpflichtige zwischen Stichtag und Erlaß des Gesetzes verstorben sind.[37]

Umgekehrt wird man aber auch aus dem Ergebnis, das eine etwaige Rückwirkung haben würde, bisweilen auf eine Nicht-Rückwirkung schließen können. So wird z. B. eine Rückwirkung verneint werden müssen, wenn dadurch andere gesetzliche Vorschriften illusorisch gemacht würden, wie z. B. die Verordnung

35. vergl. auch RFH. Bd. 15, S. 166 ff.
36. vergl. hierzu RFH. Bd. 9, S. 163.
37. vergl. RFH. Bd. 7 S. 291 ff., Bd. 14 S. 120 und Bd. 15 S. 146.

des Reichspräsidenten vom 11. Oktober 1923 über Steueraufwertung und Vereinfachungen im Besteuerungsverfahren durch eine Rückwirkung der Bestimmung des Artikels VIII Nr. 3 der 2. Steuernotverordnung vom 19. Dezember 1923 über die Berechnung des gemeinen Werts in Goldmark.[38] Ferner wird man zu einer Ablehnung der Rückwirkung kommen, wenn aus ihr einzelnen Steuerpflichtigen ein ungerechtfertigter steuerlicher Vorteil erwachsen würde. Dies würde z. B. der Fall sein, wenn der § 8 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes vom 8. April 1922 rückwirkende Kraft haben würde; denn hierdurch könnte die steuerliche Belastung der Gesellschaften sich ganz verschieden gestalten, je nach dem zufälligen Umstand, in welches ihrer Geschäftsjahre der Tag des Inkrafttretens des Körperschaftsteuergesetzes gefallen ist.[39] Dem steht der Fall gleich, daß durch eine Rückwirkung sich eine willkürliche Behandlung der Steuerpflichtigen ergeben würde, je nachdem ob durch schnellere oder langsamere Steuerhandhabung, auf die der Steuerpflichtige keinen Einfluß hat, ein Steuerfall bereits erledigt ist oder nicht. Ein Beispiel hierfür bilden die eben erwähnten Bestimmungen der 2. Steuernotverordnung vom 19. Dezember 1923, bei deren Rückwirkung es bei den noch unerledigten Fällen zu einer anderen Steuerfestsetzung kommen müßte.[40] Man wird auch einem Gesetz, das die Rechtsmittelfristen verkürzt, schwerlich rückwirkende Kraft beilegen können, da einmal der Beschwerdeführer unmöglich nach Vorschriften handeln konnte, die ihm, als er handeln sollte, nicht bekannt waren, andererseits eine Rückwirkung auch nur dann einen Sinn haben würde, wenn sie den Beschwerdeführer günstiger stellen würde, als dies bisher der Fall war.[41] Eine Rückwirkung kann weiter dann zu verneinen sein, wenn die mit ihr eintretende Rechtsänderung besonders einschneidend ist. So hat der Reichsfinanzhof[42] wohl mit Recht in Doppelsteuerbeschwerden für Steueransprüche, die vor dem 1. Oktober 1918, dem Tag des Inkrafttretens des Reichsfinanzhofgesetzes vom 26. Juli 1918, entstanden sind, die Anwendbarkeit

38. vergl. dazu RFH. in J.W. 1924, S. 2078.
39. vergl. auch RFH. Bd. 12 S. 107, insbes. 119 ff.
40. vergl. hierzu auch RFH. in J.W. 1924 S. 2078.
41. ebenso RFH. Bd. 4 S. 239.
42. vergl. RFH. Bd. 1 A. S. 131 ff. und 1 B S. 23 ff.

der in diesem Gesetz gegebenen Vorschriften und seine eigene Zuständigkeit verneint, da eine derartige Rückwirkung einen Eingriff in die Souveränität der einzelnen Bundesstaaten, beziehungsweise in die sich auf die Reichsverfassung gründende Zuständigkeit der verfassungsmäßigen Vertretung der verbündeten Regierungen darstellen würde.

§ 7. *Umfang der Rückwirkung.*

In den vorhergehenden Ausführungen ist lediglich die Frage untersucht worden, wann eine Rückwirkung eintritt.

Es gibt jedoch, wie bereits oben in § 1 dargelegt ist, Rückwirkungen verschiedenen Grades, von denen die stärkste und weitgehendste zur Folge hat, daß ein in der Vergangenheit liegender Tatbestand in j e d e r Beziehung so zu behandeln ist, als ob er sich zu einer Zeit ereignet hätte, in der bereits das rückwirkende Gesetz in Geltung war; die Rückwirkung schwächeren Grades läßt dagegen für einen derartigen Tatbestand erst von Erlaß des neuen Gesetzes ab für die Zukunft andersartige Wirkungen eintreten.

In welchem Umfange nun eine Rückwirkung stattzufinden hat, ist genau so eine Frage der Auslegung, wie, ob überhaupt eine Rückwirkung geboten ist; die für den Eintritt der Rückwirkung aufgestellten Auslegungsgrundsätze insbesondere, wie sie in § 4 AO., sowie in der Entscheidung des RG. Bd. 96 S. 326 enthalten sind, können daher in gleicher Weise zur Anwendung gebracht werden. Zu berücksichtigen ist auch hierbei, daß es sich bei jeglicher Art von Rückwirkung um Ausnahmevorschriften handelt, die eng auszulegen sind. Wo daher Zweifel bezüglich des Umfanges der Rückwirkung bestehen, wird man nur eine Rückwirkung schwächeren Grades Platz greifen lassen.[43]

Grundsätzlich wird man davon ausgehen können, daß eine Rückwirkung im weitgehendsten Umfange dort stattfindet, wo das Gesetz sie etwa mit den Worten:

„das Gesetz tritt mit Wirkung vom . . . . oder mit dem . . . . oder rückwirkend mit dem . . . in Kraft" gebietet

Denn hierdurch wird in zweifelsfreier Weise kenntlich gemacht,

43. so auch Jebens S. 265 ff.

daß alle Tatbestände, die sich seit dem betreffenden Zeitpunkt ereignet haben, nach den Vorschriften des rückwirkenden Gesetzes beurteilt werden sollen, gleich als ob das rückwirkende Gesetz schon bei Vollendung der Tatbestände gegolten habe. Das Gleiche muß gelten, wenn das Gesetz, wie z. B. in § 461 AO. anordnet, daß steuerpflichtige Fälle der Vergangenheit so zu erledigen sind, als ob das neue Gesetz schon bei ihrem Eintritt in Geltung gewesen wäre.

Sonst aber lassen sich kaum allgemeine Regeln aufstellen. Sinn und Zweck der einzelnen Bestimmung muß entscheiden, in welchem Umfang das Gesetz eine Rückwirkung verlangt.[44] Denkbar ist auch, daß eine Rückwirkungsbestimmung sich nur auf das unmittelbare Anwendungsgebiet eines bestimmten Gesetzes beschränkt, während sie für andere Gesetze bedeutungslos ist. In dieser Hinsicht hat z. B. der Reichsfinanzhof in der schon zitierten Entscheidung Bd. 9 S. 163 die Rückwirkung des § 34 des Körperschaftsteuergesetzes vom 30. März 1920 geprüft mit dem Ergebnis, daß § 34 nicht nur für das Gebiet des Körperschaftsteuergesetzes, sondern auch für das des Reichsnotopfergesetzes zu gelten hat, und daß somit die Körperschaftsteuer für ein am 31. Dezember 1919 beendetes Geschäftsjahr bei der Veranlagung zum Reichsnotopfer als abzugsfähige Schuld behandelt werden muß.

§ 8. *Die Rückwirkung der Verfahrensvorschriften.*

Die Grundsätze über Eintritt und Umfang der Rückwirkung gelten nicht allein für das materielle Steuerrecht; sie können ebenso Geltung für die steuerrechtlichen Verfahrensvorschriften beanspruchen. Hierbei ist jedoch zu beachten, daß im Gegensatz zu den materiell-rechtlichen Vorschriften, die im allgemeinen einen vor ihrem Erlaß bereits vollendeten Steuerrechts-Tatbestand unberührt lassen, die Verfahrensvorschriften mit ihrem Inkrafttreten grundsätzlich in sämtlichen noch schwebenden Verfahren zur Anwendung kommen, selbst wenn die diesen Verfahren zugrunde liegenden materiell-rechtlichen Ansprüche auf Tatbeständen beruhen, die sich bereits vor Erlaß der neuen Verfahrensvorschriften vollendet haben. Bisweilen wird sich dies so erklären lassen, daß der verfahrensrechtliche Tat-

44. so auch Fleiner S. 90.

bestand, dessen Verwirklichung die Anwendung der neuen Verfahrensvorschriften zur Folge hat, erst nach ihrem Erlasse sich vollendet. In vielen Fällen ist jedoch eine derartige Erklärung nicht möglich. Hier muß dann die Auslegung Platz greifen, die man wohl stets einer Aenderung von Verfahrensvorschriften geben kann. Mit ihrer Abänderung bringt der Gesetzgeber nämlich zum Ausdruck, daß die Rechte und Interessen, deren Wahrung vornehmlich das Verfahren dient, von nun an in der von ihm geänderten Weise zweckmäßiger und gerechter geschützt werden. Die möglichst baldige Erreichung eines solchen Schutzes liegt aber derartig im allgemeinen Interesse, daß mangels anderer Anordnung als Wille jeder Verfahrensvorschrift ihr sofortiges Wirksamwerden auch bei allen noch schwebenden Verfahren angesehen werden muß.

Selbstverständlich kann der Gesetzgeber dieses Wirksamwerden im einzelnen noch besonders regeln, wie er dies z. B. bezüglich der Vorschriften der Abgabenordnung in der Verordnung zu ihrer Einführung getan hat, deren § 1 übrigens dem obigen Grundsatz noch einmal besonders Ausdruck verleiht.

Literatur und Rechtsprechung stehen gleichfalls überwiegend auf dem Standpunkt, daß die Aenderung von Verfahrensvorschriften sofort und zwar auch bei bereits rechtshängigen Sachen zu beachten ist.[45] Auch der Reichsfinanzhof hat sich diesem Standpunkt angeschlossen (zweifelnd noch RFH. Bd. 1 B S. 25, bejahend Bd. 8 S. 319).[46] Auch die Entscheidung RFH. Bd. 5 S. 134 erkennt im Grunde genommen die sofortige Anwendbarkeit einer Verfahrensvorschrift an, kommt aber zu einer Nichtanwendbarkeit des § 212 Abs. IV AO. — Verbot der Neuveranlagung auf Grund einer neuen gegensätzlichen Entscheidung des Reichsfinanzhofs — dadurch, daß sie die Neuveranlagung als mit Geltendmachung der Nachforderung abgeschlossen ansieht, eine Entscheidung, die in Bezug auf den Ab-

---

45. vergl. z. B. Gaupp-Stein, ZPO., 7. Aufl., Bd. I, S. 39, Wach in Bindings Handbuch Bd. 9, S. 214, ferner die Entscheidung der vereinigten Zivilsenate des Reichsgerichts RGZ. Bd. 16 S. 398 sowie Bd. 18 S. 316 und 19 S. 417, ferner Jebens S. 274 ff., Stier-Somlo S. 108, Vervier S. 166 ff., OVG. Bd. 32 S. 45 und Bd. 33 S. 98.

46. vergl. ferner RFH. Bd. 2 S. 317, Bd. 7 S. 152 und Bd. 13 S. 108 f. sowie J.W. 1924 S. 2078.

schluß des Neuveranlagungsverfahrens Bedenken unterliegen dürfte.[47]

§ 9. *Berücksichtigung der Rückwirkung im Rechtsmittelverfahren.*

Enthalten Steuergesetze rückwirkende Bestimmungen, so versteht es sich von selbst, daß diese sofort mit Geltungsbeginn des Steuergesetzes zur Anwendung kommen. Dies gilt auch für das Rechtsmittelverfahren (ebenso RFH. Bd. 12 S. 193.[48]).

Es gibt jedoch hierbei eine Einschränkung für das Rechtsbeschwerdeverfahren. Nach § 267 AO. kann nämlich die Rechtsbeschwerde, abgesehen von wesentlichen Verfahrensmängeln und Verstoß wider den klaren Inhalt der Akten, nur auf Nichtanwendung oder unrichtiger Anwendung des bestehenden Rechts gestützt werden. Unter „bestehendem Recht" kann aber nur das Recht verstanden werden, das im Zeitpunkt des Erlasses der der Rechtsbeschwerde unterliegenden Entscheidung galt; dieses wird, wie oben in § 1 dargelegt, ja nicht durch rückwirkende Anordnungen abgeändert, da die Tatsache, daß in der Vergangenheit ein bestimmter Rechtssatz gegolten hat, sich nicht aus der Welt schaffen läßt.

Grundsätzlich ist daher jede, auch rückwirkende Rechtsänderung, die nach Erlaß einer nur noch der Rechtsbeschwerde unterliegenden Entscheidung eintritt, unbeachtlich (so auch RFH. in Bd. 10 S. 159 f.). Diese Entscheidung wird von Hensel a. a. O. S. 323 ff. bekämpft mit der Begründung, es widerspräche dem Wesen der Rückwirkung eines Gesetzes, dieses nicht auf Tatbestände anzuwenden, solange die Vorentscheidungen noch nicht zur Rechtskraft erwachsen sind. Gleicher Ansicht ist Becker in Anm. 11 zu § 267 AO., der sich auf § 4 AO. und den Zweck des rückwirkenden Gesetzes beruft. Ob hiermit jedoch das Wesen der Rechtsbeschwerde wie überhaupt jedes Rechtsmittels, das nur auf eine Nachprüfung richtiger Rechtsanwendung gerichtet ist, richtig erkannt wird, ist nicht zweifelsfrei. Allerdings wird vom Reichsgericht in neuerer Rechtsprechung z. B. in RGZ. Bd. 97, S. 161 und Bd. 108 S. 143 ausgesprochen,

---

47. vergl. demgegenüber auch RFH. Bd. 8 S. 145 f. bezüglich des § 166 AO. und RFH. Bd. 4 S. 334 ff. bezüglich des § 177 AO.

48. vergl. auch RFH. Bd. 2 S. 343 ff., Bd. 5 S. 224.

daß nach Erlaß des Berufungsurteils eingetretene Gesetzesänderungen, die öffentliches Recht betreffen und sich rückwirkende Kraft beilegen, in der Revisionsinstanz anzuwenden sind.[49] Besondere Gründe werden für diese Ansicht nicht angeführt. Soweit damit ganz allgemein der Grundsatz aufgestellt werden soll, rückwirkende Vorschriften des öffentlichen Rechts hätten in der Revisionsinstanz stets zur Anwendung zu kommen, so kann dies nicht als richtig anerkannt werden. Das Reichsgericht steht hiermit auch in Widerspruch mit seinen bisher von ihm vertretenen Grundsätzen und zwar sowohl in zivilrechtlichen[50] als auch in strafrechtlichen Entscheidungen; besonders in den Entscheidungen in Strafsachen, die zweifellos dem öffentlichen Recht angehören, ist das Reichsgericht und ihm folgend die Literatur[51] ständig der Ansicht gewesen, daß die Revisionsinstanz es lediglich mit der Prüfung zu tun hat, ob das ergangene Urteil auf einer Gesetzesverletzung beruht, d. h. einer Verletzung der Rechtsnormen, die zur Zeit der Aburteilung bereits galten.

Allerdings ist, abgesehen von dem Fall, daß der Rechtsbeschwerde aus anderen Gründen stattzugeben ist und hierdurch die Möglichkeit der Berücksichtigung des neuen Rechts geschaffen wird,[52] denkbar, daß eine erst nach Erlaß der angefochtenen Entscheidung ergangene rückwirkende Bestimmung noch in der Rechtsbeschwerdeinstanz angewendet wird; es trifft dies nämlich dann zu, wenn die rückwirkende Kraft des neuen Gesetzes so weit geht, daß jener Verfahrensgrundsatz nicht anzuwenden ist.[53]

Bei der unbeschränkten Macht, die dem Gesetzgeber zur Verfügung steht, kann er natürlich derartige Bestimmungen erlassen und wenn das Reichsgericht in seinen oben zitierten Entscheidungen RGZ. Bd. 97, S. 161, Bd. 108 S. 143 sowie in seinen

---

49. vergl. auch RGZ. Bd. 101, S. 148 sowie S. 164 f.

50. vergl. insbesondere RGZ. 45 S. 98 und S. 422 f., Bd. 63 S. 142, Bd. 77 S. 9 u. a., ferner auch Stein ZPO., 11. Aufl., Anm. I zu § 563.

51. vergl. insbesondere RGSt. Bd. 22 S. 351, Bd. 41 S. 178, Bd. 46 S. 339, Bd. 51 S. 48 u. a. sowie Löwe-Rosenberg, Strafprozeßordnung, 16. Aufl., Anm. 1 b zu § 337.

52. vergl. RFH. Bd. 10 S. 160 oben.

53. ebenso RFH. Bd. 10 S. 256 ff., Bd. 13 S. 44 und Bd. 15 S. 166 ff., Bühler J.W. 1924 Anm. zu S. 554 [2].

Entscheidungen auf dem Gebiete des Patentrechts[54] in der Revisionsinstanz das neue Recht zur Anwendung bringt, so läßt sich dies ohne weiteres auf eine derartige Anwendungsvorschrift des betreffenden Gesetzes stützen.[55]

In welchen Fällen rückwirkende Gesetze eine Anwendung im Rechtsbeschwerdeverfahren beanspruchen können, ist eine reine Auslegungsfrage, die sich nach dem einzelnen Fall richtet. Für eine derartige weitgehende Wirkung spricht, wenn z. B. beim Gesetz zur Aenderung des Erbschaftsteuergesetzes vom 20. Juli 1922 bestimmt wird, daß eine gezahlte Steuer, die nach den rückwirkenden Bestimmungen nicht zur Hebung kommen würde, zu erstatten ist, oder wenn beim Reichsentlastungsgesetz vom 4. Juni 1922 im § 20 angeordnet wird, daß die Vorschriften eines Gesetzes auch auf Steuerfestsetzungen Anwendung finden, die vor Verkündung des Gesetzes unanfechtbar geworden sind und daß eine Berichtigung dieser Steuerfestsetzungen zuzulassen ist. Die Nichtberücksichtigung des rückwirkenden Gesetzes in der Rechtsbeschwerdeinstanz würde sonst dazu führen, daß nunmehr der Beschwerdeführer ein neues Verfahren, das Erstattungsverfahren anhängig machen müßte, ein Ergebnis, das mit seinem übergroßen Formalismus schwerlich im Sinne des Gesetzes liegen dürfte. Eine Berücksichtigung der Rückwirkung in der Beschwerdeinstanz wird man ferner als geboten ansehen können, wenn das bisherige Verfahren zwar an einem wesentlichen Mangel leidet, dieser jedoch durch ein rückwirkendes Gesetz beseitigt ist; denn eine Aufhebung aus einem solchen Grunde würde gleichfalls einen nutzlosen Formalismus bedeuten.[56]

Als letztes Beispiel mag noch der Fall der authentischen Interpretation angeführt werden. Sie ist, wenn auch erst nach Erlaß der der Rechtsbeschwerde unterliegenden Entscheidung ergangen, in der Rechtsbeschwerdeinstanz zu beachten, weil die

---

54. RGZ. Bd. 63 S. 140 und Bd. 65 S. 303.

55. vergl. auch RGZ. Bd. 100 S. 243 ff., insbes. S. 246, wo den Bestimmungen des Reichsgesetzes über die durch innere Unruhen verursachten Schäden v. 12. Mai 1920 eine derartige Wirkung beigelegt wird.

56. vergl. z. B. Verordnung vom 12. 8. 1920 über die Durchführung von Steuerverfahren und RFH. Bd. 3 S. 336 und Bd. 4 S. 238 ff., Verordn. vom 22. 2. 1921 über die Zuständigkeit für Beschwerden im Arrestverfahren bis zur Errichtung der Finanzgerichte und RFH. Bd. 5 S. 226 und Bd. 6 S. 223.

mit ihr erstrebte Wirkung die Anwendung der entgegenstehenden verfahrensrechtlichen Bestimmung des § 267 AO. verbietet.[57]

§ 10. *Folgen der Rückwirkung.*

Die Folgen, die sich aus der Rückwirkung von Steuergesetzen ergeben, sind den einzelnen rückwirkenden Bestimmungen entsprechend verschieden.

Eine sehr häufige Folge wird sein, daß neue oder höhere Steuern zur Hebung kommen. Derartige Steuerschulden, mögen sie Tatbestände betreffen, die noch so weit in der Vergangenheit zurückliegen, entstehen erst in dem Augenblick, in dem das rückwirkende Gesetz erlassen wird; selbstverständlich kann dabei das Gesetz anordnen, daß solche Steuerschulden so zu behandeln sind, als ob sie bereits zu einem früheren Zeitpunkt entstanden wären. In der Regel wird daher eine Verzinsungspflicht wegen nicht rechtzeitiger Zahlung für die Vergangenheit nicht gegeben sein, abgesehen davon, daß oft die rückwirkenden Gesetze selbst oder die zu ihnen erlassenen Ausführungsbestimmungen einen Zeitpunkt festsetzen, bis zu dem die Steuern für die Vergangenheit zu zahlen sind.

Umgekehrt kommt es auch vor, daß eine Steuer rückwirkend ermäßigt oder sogar aufgehoben wird.[58] Die regelmäßige Folge einer derartigen Steueraufhebung oder Steuerermäßigung, wird nur die sein, daß noch schwebende Steuerverfahren, die Fälle der Vergangenheit betreffen, sich erledigen, daß eine bereits rechtskräftig erfolgte Steuerveranlagung aber unberührt bleibt.[59] Es werden in der Regel daher durch die Rückwirkung keine Erstattungsansprüche auf Rückzahlung der entrichteten Steuer entstehen, da es an den hierfür festgesetzten Voraussetzungen (§§ 127 ff. AO.) fehlen wird.[60] Dies wird man

57. vergl. auch RGZ. Bd. 63 S. 143.

58. vergl. z. B. Gesetz zur Aenderung des Erbschaftsteuergesetzes vom 20. 7. 1922.

59. ebenso Gast in Deutsches Steuerblatt 1923 S. 317; vergl. auch § 70 a des Preuß. Kommunalabgabengesetzes, ferner Pape in Deutsche Steuerzeitung 24 S. 191, Hensel S. 334, Stier-Somlo S. 113, Vervier S. 34 ff., Jellinek, Gesetz, Gesetzesanwendung und Zweckmäßigkeitserwägung S. 254.

60. vergl. auch die RFH. Bd. 11 S. 85 ff. abgedruckte Entscheidung, die dies für den Fall ausspricht, daß eine Steuerforderung durch Urteil rechtskräftig als berechtigt festgestellt ist, später aber die dem Urteil zugrunde gelegte Rechtsauffassung als irrig erkannt wird.

auch nicht im Wege über § 213 AO. erreichen können, wonach bei Aufdeckung von Fehlern, die eine Herabsetzung der Steuern rechtfertigen, eine Berichtigung zu erfolgen hat; denn durch die Rückwirkung werden frühere Steuerbescheide nicht fehlerhaft, die zur Zeit ihres Erlasses dem geltenden Recht entsprochen haben. Hierfür spricht auch, daß, wenn eine derartige Berichtigung stattfinden soll, das Gesetz dies besonders zum Ausdruck bringt; als Beispiel sei erwähnt die Verordnung über die Steuerbefreiung der Ansprüche und Entschädigungen auf Grund der Gewaltschädengesetze vom 2. Juli 1923, in deren § 6 ausdrücklich eine Berichtigung der Steuerfestsetzungen zugelassen wird, obwohl der Verordnung rückwirkende Kraft beigelegt ist.[61] — Selbstverständlich kann der Gesetzgeber auch in rechtskräftige Steuerveranlagungen eingreifen; das zeigen außer den soeben angeführten Bestimmungen z. B. der Artikel 2 des Gesetzes zur Aenderung des Erbschaftsteuergesetzes vom 20. Juli 1922 oder die Verordnung über den Ausgleich von Härten bei der Durchführung der Reichssteuergesetze in Helgoland vom 7. August 1922.

Bei allen Folgen der Rückwirkung ist besonders zu beachten, daß sie dadurch sehr schwerwiegend werden können, daß sie nicht das Ergebnis sich erst zukünftig verwirklichender Tatbestände bilden, sondern auf Tatbeständen beruhen, die der Vergangenheit angehören und auf die der einzelne Steuerpflichtige daher keinerlei Einfluß mehr hat.

Um die Steuerpflichtigen auf den späteren Erlaß rückwirkender Steuergesetze vorzubereiten, werden infolgedessen oft schon vorher entsprechende Mitteilungen durch die Presse gegeben; ja bisweilen werden für die spätere rückwirkende Besteuerung vorbereitende Gesetze erlassen, wie dies z. B. bei dem Gesetz über vorbereitende Maßnahmen zur Besteuerung der Kriegsgewinne vom 24. Dezember 1915 und dem Gesetz über Sicherung der Kriegssteuern vom 9. April 1917 geschehen ist.

Außerdem sieht sich der Gesetzgeber manchmal veranlaßt, besondere Bestimmungen in die rückwirkenden Gesetze aufzunehmen, durch die die Folgen der Rückwirkung gemildert und möglichst mit dem Erfordernis steuerlicher Gerechtigkeit in Einklang gebracht werden. So wird z. B. angeordnet, daß

61. vergl. auch Reichsentlastungsgesetz vom 4. Juni 1923 § 20.

Steuern, die unter der Herrschaft ähnlicher Gesetze auf Grund gleichen Tatbestandes entrichtet worden sind, in Anrechnung auf die rückwirkend zur Hebung kommende Steuer zu bringen sind.[62] Oder es werden in der Zwischenzeit möglicherweise eingetretene wirtschaftliche Veränderungen berücksichtigt, indem, wie z. B. beim Erbschaftsteuergesetz 1919 § 72 Abs. II S. 1 die Steuer nur noch von dem Werte erhoben wird, der beim Inkrafttreten des Gesetzes vorhanden ist. Bisweilen wird auch eine Neuveranlagung zugelassen, wie z. B. beim Gesetz über eine außerordentliche Kriegsabgabe für das Rechnungsjahr 1918 vom 26. Juli 1918, in dessen § 17 der Abgabepflicht das zum 31. Dezember 1917 festgestellte Vermögen zugrunde gelegt werden kann, sofern das Vermögen sich gegenüber dem Stande vom 31. Dezember 1916 um mehr als den fünften Teil vermindert hat. Ferner wird auch eine Abwälzung der rückwirkend festgesetzten Steuer zugelassen; so kann z. B. nach Artikel 4 Abs. V des Gesetzes betreffend Abänderung des Umsatzsteuergesetzes 1919 vom 8. April 1922, der Lieferer vom Abnehmer einen Zuschlag entsprechend dem Mehrbetrag der rückwirkend festgesetzten Steuer verlangen.

Bisweilen wird auch der Reichsminister der Finanzen besonders ermächtigt, Ausnahmen zuzulassen, wenn die Rückwirkung in einzelnen Fällen eine besondere Härte bedeutet. Dies ist im § 18 der Verordnung des Reichspräsidenten über Steueraufwertung und Vereinfachungen im Besteuerungsverfahren vom 11. Oktober 1923 geschehen, durch den der Reichsminister der Finanzen ermächtigt wird, die Ausreichung von Zwangsanleiheschuldverschreibungen, die rückwirkend bis zum 8. September 1923 untersagt wurde, anzuordnen, wenn die Nichtausreichung auch im Falle der Erstattung des gezeichneten Betrages eine besondere Härte bedeuten würde. Erwähnt sei auch der Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 3. Mai 1922 — III. U. 5574 — abgedruckt im Deutschen Steuerblatt 1922 S. 473 — der auf die Möglichkeit der Beseitigung von Härten, die sich aus der Rückwirkung des Gesetzes betreffend

---

62. vergl. z. B. Erbschaftsteuergesetz vom 10. 9. 1919 § 72 Abs. II S. 3 und Abs. IV Körperschaftsteuergesetz vom 30. März 1920, § 34 Abs. II S. 3, Kapitalverkehrsteuergesetz vom 8. 4. 1922 § 89 Abs. III und IV, Gesetz zur Aenderung des Schaumweinsteuergesetzes vom 26. 7. 1918 Art. 8 u. a.

Abänderung des Umsatzsteuergesetzes 1919 vom 8. April 1922 ergeben, im Wege des § 108 AO. hinweist.

Durch Erlaß solcher Bestimmungen hat der Gesetzgeber die Möglichkeit, allzu starke Erschütterungen der wirtschaftlichen Verhältnisse zu mildern.

Trotzdem wird es aber stets ein im Interesse des Staates und seiner Bürger liegendes Gebot sein und bleiben, Steuergesetzen nach Möglichkeit keine Rückwirkung zu verleihen.

Abkürzungen und Literatur.

AO.: Reichsabgabenordnung.

Enno Becker: Die Reichsabgabenordnung 4. Aufl. 1925.

Bericht des 11. Ausschusses über den Entwurf einer Reichsabgabenordnung Nr. 759 der Drucksachen des Reichstags 1919.

BGB.: Bürgerliches Gesetzbuch.

Entwurf eines Zuwachssteuergesetzes (Nr. 374 der Drucksachen des Reichstages 1910).

Evers: Einwirkung der Reichsabgabenordnung auf anhängige und anhängig werdende Rechtsmittelverfahren in Steuersachen, Neue Steuerrundschau 1920 Heft 7.

Fritz Fleiner: Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts 6. und 7. Aufl. 1922.

Dr. *Georg Gast:* Ueber die Rückwirkung des Erbschaftsteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur Aenderung des Erbschaftsteuergesetzes vom 20. Juli 1922. Deutsches Steuerblatt 1923 S. 317 ff.

Dr. *Julius Hatschek:* Lehrbuch des deutschen und preußischen Verwaltungsrechts 3. und 4. Aufl. 1924.

Dr. *Albert Hensel:* Staatsrechtliche Fragen in den Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs. Archiv des öffentlichen Rechts 1924, neue Folge, 6. Bd., 3. Heft.

A. W. Jebens: Verwaltungsrechtliche Aufsätze in Anlehnung an die Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts 3. Aufl. 1913.

Walter Jellinek: Gesetz, Gesetzesanwendung und Zweckmäßigkeitserwägung 1913.

J. W.: Juristische Wochenschrift.

Dr. *E. Löwe* und Dr. *Werner Löwenberg:* Die Strafprozeßordnung für das Deutsche Reich, 16. Aufl. 1925.

Otto Mayer: Deutsches Verwaltungsrecht, 3. Aufl. 1924.

Georg Meyer und *F. Dochow:* Lehrbuch des deutschen Verwaltungsrechts, 3. Aufl. 1910.

Motive zum Entwurf eines Bürgerlichen Gesetzbuchs 1888.

Alfons Mrozek: Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 2. u. 3. Auflage 1922 und 1924.

O.V.G.: Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts.
Dr. *Ernst Pape:* Die Neuregelung der Wertberechnung für die Grunderwerbsteuer. Deutsche Steuerzeitung 1924 S. 191 ff.
Pr.V.Bl.: Preußisches Verwaltungsblatt.
Reichsfinanzhof (RFH.): Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs.
RG.: Reichsgericht.
RGSt.: Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen.
RGZ.: Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen.
J. v. Staudinger: Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch und dem Einführungsgesetze, 7./8. Aufl. 1914.
Friedrich Stein: Die Zivilprozeßordnung für das Deutsche Reich, 11. Aufl. 1913.
Dr. *Fritz Stier-Somlo:* Die Einwirkungen des bürgerlichen Rechts auf das preußisch-deutsche Verwaltungsrecht. 1900.
Heinrich Vervier: Der Rechtswechsel im öffentlichen Recht und seine Einwirkung auf gleichwertige öffentlich-rechtliche Normen, 1923.
Dr. *Adolf Wach:* Handbuch des Deutschen Zivilprozeßrechts. Bindings Systematisches Handbuch der Deutschen Rechtswissenschaft, 9. Abt., 2. Teil, 1885.
Ernst Zitelmann: Geltungsbereich und Anwendungsbereich der Gesetze. Festgabe der Bonner Juristischen Fakultät für Karl Bergbohm, 1919.
ZPO.: Zivilprozeßordnung.

Lebenslauf.

Ich bin am 11. Dezember 1892 in Schöneberg bei Berlin geboren als Sohn des jetzigen Generalleutnants a. D. Karl von Werner und seiner Ehefrau Emmy geb. Prym. Ich habe das humanistische Gymnasium in Coblenz und in Berlin-Schöneberg besucht. Nach bestandenem Abiturientenexamen habe ich von 1911—1914 auf den Universitäten Freiburg i. Br. und Berlin die Rechte und die Volkswirtschaft studiert. Durch den Ausbruch des Krieges wurde ich verhindert meine juristischen Studien durch Ablegung der Doktorprüfung abzuschließen. Ich trat damals sofort beim 2. Garde-Ulanen-Regiment ein und bin mit kurzer Unterbrechung ständig an der Front gewesen. Im März 1919 wurde ich als Leutnant der Reserve aus dem Heeresdienst entlassen. Ich habe dann meine juristische Ausbildung von neuem aufgenommen und bin auf Grund des von mir im August 1914 bestandenen Referendarexamens als Referendar im Bezirk des Kammergerichts ausgebildet worden. Am 3. April 1922 habe ich die große Staatsprüfung bestanden. Auf meinen Antrag bin ich als Rechtsanwalt beim Landgericht I in Berlin zugelassen. Ich bin seit April 1922 mit den Rechtsanwälten Geh. Justizrat A. v. Simson, Justizrat Dr. R. v. Simson und Dr. Ernst Wolff associert.